

PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME (PEB) SİSTEMİ VE SİSTEMİN UYGULANABİLİRLİĞİNİN ARTIRILMASINA YÖNELİK ÖNERİLER

PERFORMANCE BASED BUDGETING (PBB) SYSTEM AND SUGGESTIONS FOR IMPROVING THE APPLICABILITY OF THE SYSTEM

Tolga BAL*

ÖZ

OECD ülkelerinde PEB sistemine yönelik yaşanan gelişmelere paralel olarak Türkiye’de de bu yönde reform düzenlemeleri yapılmış ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile Stratejik Planlamaya Dayalı PEB sistemi uygulamasına geçilmiştir. Uygulamanın 10. yılında kamu mali yönetiminde etkinliği, etkililiği, verimliliği hedefleyen PEB sisteminin kendi etkinliği, etkililiği, verimliliği, uygulanabilirliği farklı alternatif alt model ve yöntemler çerçevesinde tartışılmaya başlanmıştır.

Fakat PEB sisteminin uygulanabilirliğinin tartışılabilmesi için öncelikle sistemin altyapı unsurlarının sağlıklı bir şekilde kurulup, işlerliğinin sağlanması diğer bir ifade ile gerçek anlamda bir PEB sistemi olması gerekmektedir. Ancak bu aşamadan sonra farklı alt yöntemlerin ve modellerin PEB çerçevesinde sistemin uygulanabilirliğinin tartışılması anlamlı olacaktır. Bu makalenin amacı; bu hususa ve doğrudan bağlantı yönteminin sistemin başarısı için önemine dikkat çekmek ve bu çerçevede somut öneriler getirmektir.

Anahtar Kelimeler: Bütçe, Bütçeleme Sistemi, Performans Esaslı Bütçeleme (PEB), Sonuç-Çıktı Odaklı Bütçeleme, Stratejik Planlama, Performans Yönetimi.

ABSTRACT

Parallel to the developments in OECD countries regarding the PBB system, reform arrangements have been made in this direction in Turkey, as well, and the PBB system based on Strategic Planning has been put into practice with the Public Financial Management and Control Act No. 5018. In its 10th year of implementation, the efficiency, effectiveness, productivity and applicability of the PBB system based on strategic planning which itself targets efficiency, effectiveness and productivity in the public financial management have been discussed within the framework of different alternative submodels and submethods.

However, in order to be able to discuss the applicability of the PBB system, first of all, the infrastructure elements of the system need to be established and function properly, in other words, there has to be a real PBB system. Only after this phase, it will be meaningful to

* Sosyal Güvenlik Uzmanı ve Ankara Üniversitesi, SBF, Sosyal Bilimler Enstitüsü, ÇEEİ Anabilim Dalı, Doktora Öğrencisi (Tez Aşamasında), tbal@sgk.gov.tr.

discuss the applicability of the PBB system within the framework of different submethods and submodels. The purpose of this article is to draw attention to this issue and the importance of the direct link method for the success of the system and to present concrete suggestions in this context.

Keywords: Budget, Budgeting System, Performance Based Budgeting (PBB), Results- Output Oriented Budgeting, Strategic Planning, Performance Management.

GİRİŞ

Bütçe kavramı zamanla ülkelerin bir dönemine ait mali plan olmanın ötesinde anlam ve önem kazanmıştır. Bu süreçte bütçe; devletin gelir ve giderlerinin önceden tahmin edilerek bunlar arasında denge kurmak suretiyle belirli bir program doğrultusunda, gelirlerin elde edilerek harcamaların yapılmasına yetki veren mali bir belge olmasının yanında siyasi, hukuki, mali ve iktisadi fonksiyonlara sahip bir maliye politikası aracı haline gelmiştir.

Bütçe kavramında yaşanan bu gelişmelere paralel olarak ortaya çıkan ve kaynakların tahsisinin rasyonel şekilde yapılmasını amaçlayan modern bütçe sistemlerinin gelişim sürecinde toplumun memnuniyetinin, mal ve hizmet üretiminde kalitenin, mali disiplinin, mali saydamlığın, kaynakları stratejik önceliklere göre dağıtmanın, kaynakların etkili, ekonomik, etkin şekilde kullanılmasının ve harcama sürecinde hesap verilebilirliğin gerekliliği ortaya çıkmıştır. Diğer modern bütçe sistemlerinin güçlü yönlerinin ve gelişen teknolojinin birleşimini ifade eden performans esaslı bütçeleme (PEB) sistemi söz konusu ihtiyaçların karşılanabilmesi için geliştirilmiş bir bütçe sistemidir.

Bu süreçte son 20 yılda birçok OECD ülkesinde; kaynakların hesap verme sorumluluğu çerçevesinde etkin, etkili ve verimli kullanılmasını sağlamak üzere performans bilgisinin bütçe sürecine dâhil edildiği bütçe sistemi olan "Çıktı Odaklı, Sonuç Odaklı Bütçeleme Sistemi" olarak da bilinen PEB sistemine geçilmiştir.

PEB sisteminde performans bilgi sisteminin bütçe sürecindeki önemi üzerinde durularak bu sistemdeki performans verilerinin çıktı ve/veya sonuçlarla ilişkisinin temel olarak; "Sunuma Yönelik Bütçeleme Yöntemi, Performans Bilgisine Dayalı Bütçeleme veya Dolaylı Bağlantı Yöntemi ve Doğrudan Bağlantı Yöntemi" olmak üzere üç farklı yöntem ve yine "Performans Sözleşmesine Dayalı PEB Sistemi, Bütçe Formatına Dönüştürülmüş PEB Sistemi ve Stratejik Planlamaya Dayalı PEB Sistemi" olmak üzere üç farklı alt model sistemleri aracılığıyla gerçekleştirildiği görülmektedir.

OECD ülkelerinde PEB sistemine yönelik yaşanan gelişmelere paralel olarak Türkiye’de de bu yönde reform düzenlemeleri yapılmış ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile stratejik planlamaya dayalı PEB modeli esas alınarak kamu kaynaklarının tahsisinde rasyonelliğin sağlanması amaçlanmıştır. Bu çerçevede “Stratejik Planlamaya Dayalı” alt model sistemi çerçevesinde “Doğrudan Bağlantı Yöntemi” her alanda uygulanmaya çalışılmıştır.

Stratejik Planlamaya Dayalı PEB sisteminin uygulamasında henüz başlangıç aşamasında sayılabilecek kamu kurumlarında sisteme yönelik farkındalık, iyileştirme ve geliştirme çalışmaları devam etmekte olup, uygulamanın 10. yılında sistemin uygulanabilirliği, etkinliği, etkililiği, verimliliği tartışılır hale gelmiş ve sistemin uygulanabilirliğini artıracak alternatif alt modeller ve yöntemler tartışılmaya başlanmıştır.

Bu makalenin amacı da bu tartışmalara katkı sağlamak amacıyla; Türkiye’de yasal çerçevede uygulanan stratejik planlamaya dayalı PEB sisteminin son 10 yıldaki tecrübeler doğrultusunda genel bir değerlendirilmesinin yapılması ve sistemin kamu kurumlarında etkili, etkin ve verimli olarak uygulanabilirliğinin sağlanmasına yönelik somut öneriler getirmektir.

Bu makalede öncelikle konu ile ilgili temel oluşturması bakımından bütçe kavramı ve fonksiyonları ele alındıktan sonra, PEB sisteminin kavramsal çerçevesi ortaya konulmuştur. Bu kapsamda sistemin tanımı, önemi, geçiş nedenleri, gelişimi, özellikleri, uygulama modelleri ve yöntemleri, altyapı unsurları açıklanmıştır. Son bölümde ise 10 yıllık tecrübeler ışığında sistemin uygulanabilirliğinin artırılmasına yönelik öneriler yer almaktadır.

1. BÜTÇE KAVRAMI VE BÜTÇENİN FONKSİYONLARI

İnsanların bir arada yaşamaları neticesinde toplumsal ihtiyaçların karşılanması sorunu ortaya çıkmıştır. Toplumsal ihtiyaçların karşılanmasında bireylerin yetersiz kalması, bu ihtiyaçların bireylerin üstünde organize bir güç olan devlet kurumu tarafından karşılanması gerekliliğini beraberinde getirmiştir.

Siyasi bir süreç içerisinde alınan kararlar neticesinde karşılanan toplumsal ihtiyaçları ortaya koyan araç devlet bütçesidir. Demokratik sistemlerde bireylerin oylama mekanizması ile belirlediği siyasi otorite, toplumsal ihtiyaçların karşılanması için gerekli mal ve hizmetlerin sunumundaki miktar ve bileşimine karar verir. Bu mal ve hizmetlerin hangi miktarda hangi kaynaklarla nasıl tahsis

edileceğini gösterir belge olan bütçe ile iktidar; belirli bir zaman diliminde yapacağı harcamaları ve bu harcamaların finansmanında kullanacağı gelirleri ortaya koyar.

Kökene Latincedeki "Bulga" kelimesi olan bütçe kavramı; Fransızca "Bouge", "Bougette" ve 17. yüzyıldan itibaren İngilizcede bugünkü anlamıyla "Budget" şeklinde kullanılmaya başlanmış ve Türkçeye Fransızcadan geçmiştir (Tüğen, 2010: 1). Ancak Osmanlı döneminde uzun yıllar bütçe kavramı yerine "muvazene-i umumiye" deyimini kullanılmıştır (Uluatam, 2003: 111).

Devlet harcamaları ve gelirleri için paranın bulunduğu deri çanta anlamında kullanılan "Bougette" kelimesinin zamanla değişmesiyle İngilizceye "Budget" olarak geçen bütçe kavramı; sembolik anlamda iktidar temsilcisinin parlamentoya taşıdığı, devletin gelir ve gider rakamlarını gösteren dokümanları içeren deri çantayı ifade etmektedir (Swain ve Reed, 2010: 18). 1787 yılında kabul edilen "Consolidated Fund Act" yasası sonucu hazinenin kurulması ve 1822 yılından itibaren kraliyetçe (hükümetçe) bir bütçe taslağının her yıl yasama organına sunulması geleneğinin yerleşmesi ile bütçeleme düzeni bugünkü çağdaş biçimini almıştır (Uluatam, 2003: 111).

Geçmişten günümüze devletin görev ve faaliyetlerinin hem nitelik hem de nicelik yönünden gelişip çoğalması sonucunda bütçe kavramının da içeriği genişleyerek değişmiştir (Akdoğan, 2007: 325-326; Tüğen, 2010: 107). Bütçe kavramı zamanla bir ülkenin bir dönemine ait mali planı olmanın ötesinde anlam ve önem kazanarak, "devletin gelir ve giderlerinin önceden tahmin edilerek, bunlar arasında denge kurmak suretiyle belirli bir program doğrultusunda, gelirlerin elde edilerek harcamaların yapılmasına yetki veren mali bir belge olmasının yanında siyasi, hukuki, mali ve iktisadi fonksiyonlara sahip bir maliye politikası aracı" haline gelmiştir (Akdoğan, 2007: 325-326; Tüğen, 2010: 107).

Bu çerçevede bütçe fonksiyonları geçmişten gelen *klasik fonksiyonlar* ve özellikle 1930'lu yıllardan sonra yaşanan sosyo-ekonomik gelişmeler neticesinde şekillenen çağdaş fonksiyonlar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Moğol T., (Editör) vd, 2012: 4-7; Uluatam, 2003: 111-112).

1.1. Devlet Bütçesinin Klasik Fonksiyonları

Devlet bütçesinin *klasik fonksiyonları* "siyasi, hukuki, mali-ekonomik ve denetime ilişkin" olmak üzere dörde ayrılmaktadır. Bu çerçevede asıl amacın iktidarın sağlayacağı toplumsal hizmetlerin ve bu hizmetlerin sağlanmasında halkın katkısının tespiti olan bütçenin kavram, kurum ve süreç olarak ortaya

çıkışı öncelikle siyasaldır (Moğol vd., 2012: 5). Siyasal rejimlerin en yaygını olan demokrasilerde meclislerin egemenlik hakkını millet adına bütçe yoluyla kullanması siyasi fonksiyonu ifade etmektedir (Uluatam, 2003: 109).

Diğer taraftan bütçenin hükümet tarafından hazırlanmak suretiyle yasama organında görüşülüp onaylanması/onaylanmaması/düzeltilerek onaylanması, kamu yönetim birimlerini ve hükümetleri bağlayıcı nitelikte bir tasarruf olması bütçenin hukuki fonksiyonunun bir parçasıdır (Moğol vd., 2012: 7).

Günümüzde bütçenin iktisadi ve mali fonksiyonu ise bütçe sürecinde belirlenmiş olan kamu hizmetlerinin belirli bir plan dâhilinde, toplumun önceliklerine göre ve en az kaynak (ödenek) tahsisi ile yapılmasını ifade etmektedir (Tüğen, 2010: 20).

Son olarak yürütme organının belirli kurallar dâhilinde bütçeyi yönetmesini ifade eden hukuki ve siyasi fonksiyonun doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan denetim fonksiyonu, yürütme organına emanet edilen kaynakların kullanımının etkililiğini, etkinliğini ve iktisadiliğini ölçmeyi amaçlamakta ve hukuki denetim yüksek hesap mahkemesi sıfatıyla Türkiye’de Sayıştay tarafından yapılmaktadır (Moğol vd, 2012: 7; Uluatam, 2003: 109; TBMM, 2010; TBMM, 2003; Çatak ve Çilingir, 2010: 17-18).

1.2. Devlet Bütçesinin Çağdaş Fonksiyonları

Devletin zaman içerisinde görev ve faaliyetlerinin çeşitlenerek artması sonucunda sosyo-ekonomik alanda rol ve önemi artmıştır. Çağdaş fonksiyonlarının ortaya çıktığı bu süreçte bütçe, özellikle 1929’da yaşanan “Büyük Buhran”dan sonra izlenen Keynesyen politikaların etkisiyle bir maliye politikası aracı olarak etkin bir şekilde kullanılmaya başlamıştır.

Çağdaş bütçe fonksiyonları; “kaynakların tahsisinde etkinlik fonksiyonu, gelir dağıtım fonksiyonu, ekonomik istikrar fonksiyonu ve iktisadi kalkınma fonksiyonu” olarak sınıflandırılmaktadır.

Kaynak tahsisinde etkinlik en genel tanımıyla ekonomideki tüm üretim faktörlerinin rasyonel biçimde kullanılarak asgari maliyetle azami fayda sağlanmasını içermektedir (Moğol vd., 2012: 10).

Çağdaş ekonomilerde gelir dağılımında uyumun ve adaletin bozulduğu durumlarda devletler, toplumun sosyo-ekonomik refahının bozulmaması ve toplumdaki gelir dağılımında görece adaleti sağlamak amacıyla düşük gelir gruplarına yönelik politikalar izlerler. Bu politikalarda kullanılan araçlardan biri

olan bütçe vasıtasıyla farklı gelir gruplarından vergilerin toplanarak çoğunlukla alt gelir gruplarına harcamaların yapılması, bütçenin gelirin yeniden dağıtılması fonksiyonunu ifade etmektedir (Akdoğan: 325-328; Moğol vd., 2012: 10).

Ekonomik istikrar fonksiyonu ise bütçenin bir maliye politikası aracı olarak içinde bulunulan konjonktürel dalgalanmalara karşı tepki vermesini ifade etmektedir. Ekonomideki enflasyonist dönemlerde bütçe harcamalarının kısılarak vergi oranlarının artırılması vasıtasıyla "bütçe fazlası" verdirilerek veya deflasyonist dönemlerde harcamaların artırılıp vergi oranlarının azaltılması suretiyle "bütçe açığı" oluşturularak ekonomik dengenin sağlanması amaçlanmaktadır. Konjonktürel dalgalanmalara karşı kendiliğinden refleks gösterebilecek şekilde hazırlanan bütçe yoluyla ekonomideki fiyat istikrarının ve tam istihdamın sağlanması çarpan ve çoğaltan etkileriyle herhangi bir doğrudan müdahaleye gerek kalmadan gerçekleşebilecektir (Akdoğan: 325-328; Moğol vd., 2012: 10).

Son olarak özellikle gelişmekte olan ülkelerde devletler, iktisadi kalkınmayı ve büyümeyi hedefleyen teşvik politikaları izleyerek sermaye birikimi için piyasaya müdahale etmek durumunda kalmaktadırlar. Burada da bütçenin iktisadi kalkınma fonksiyonu ortaya çıkmaktadır (Moğol vd., 2012: 10).

2. PERFORMANS ESASLI BÜTÇELEME (PEB) SİSTEMİ

Kamusal faaliyetlerin çeşitliliğinin ve miktarının artması, toplam kalite, performans yönetimi ve stratejik yönetim anlayışlarının kamu kesiminde işlerlik kazanması, kamu kaynaklarının kullanılmasında rasyonel davranılmasını gerektirmiştir. Bu durum devletin elinde bulunan kaynakların, toplumun taleplerine en uygun hizmetlere hesap verilebilirlik, şeffaflık, mali disiplin ilkeleri doğrultusunda etkili ve etkin şekilde yönlendirilmesini gerekli kılmıştır (OECD, 2004a: 18-19). PEB sistemi bu amaca ulaşılmasında bir araç olarak kullanılmaktadır.

2.1. Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Tanımı ve Önemi

Kelime anlamı "iş yapma, belirli bir işi yerine getirme, başarma" olan performans kavramı; belirli bir faaliyeti yapan çalışanın, grubun ya da örgütün, faaliyetin sonucu amaçlanan hedefe yönelik niceliksel ve niteliksel olarak işin yerine getirilme düzeyini veya davranış biçimini ifade etmektedir (Bingöl, 2006: 321). Bu anlamda kamu performansı ise toplumun istekleri doğrultusunda belirli bir amaç çerçevesinde oluşturulan mal-hizmet faaliyetlerinin çıktı ve/veya sonuçlarla ilişkisinin kurulmasını ve amaçlanan hedeflerin yerine getirilme düzeyini kapsamaktadır (Curristine, 2005b: 129).

Bütçelemede kaynakların performans hedefleri ile ilişkilendirilerek performansın artırılmak istenmesi düşüncesi, performans bütçe sistemi ile 20. yüzyılın başlarında getirilmiş olmasına rağmen bu konuda kabul görmüş herhangi bir standart oluşturulamamıştır (OECD, 2007: 20).

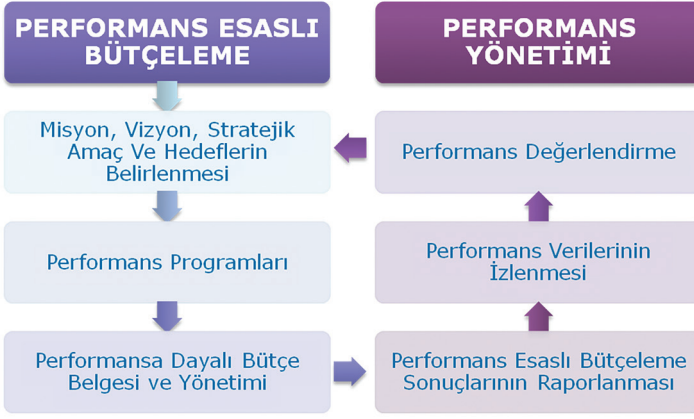
Son 20 yılda gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ekonomilerinin kamu harcamalarının artmasıyla kamuda reform çalışmaları başlamıştır. Bu kapsamda performans kavramının önemi artarak kamu faaliyetlerinin; şeffaflık, hesap verilebilirlik, iktisadilik ilkeleri temelinde daha verimli hale getirilmesi amaçlanmıştır (OECD, 2004a: 18-19). Modern bütçeleme anlayışlarının en çağdaş hali olan PEB sistemi bu amacın gerçekleştirilmesi için; kamu kurumlarının performans hedeflerini ve bilgilerini bütçe sürecine dâhil eden, performans değerlendirmelerine göre ödenek tahsis eden temel bir araç olarak oluşturulmuştur (Schick, 2003: 101). Öncelikli hizmetlere tahsis edilecek kaynakların, etkililiğinin ve etkinliğinin sağlanmasını amaçlamaktadır.

PEB sistemi; “kaynakların, kamu idarelerinin amaç ve hedefleri doğrultusunda tahsisini ve kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü ve değerlendirmesi yaparak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılamadığını tespit eden ve sonuçları raporlayan bir bütçeleme sistemidir” (Maliye Bakanlığı, 2009: 5). Sistem böylece hesap verilebilirliği ve mali disiplini sağlamakta, sistemin içinde yer alan raporlama mekanizması ile de şeffaflığa katkıda bulunmaktadır.

PEB sistemi, dünyadaki uygulamalara bakıldığında performans yönetim anlayışının bir parçası olarak kabul gören ve “çıktı/sonuç odaklı bütçeleme”, “yeni performans bütçeleme”, “performans esaslı bütçeleme” isimleri altında uygulanan bir bütçeleme sistemidir (OECD, 2007: 20). Aslında performans yönetiminin bir unsuru olan PEB sistemi, kamu idarelerinde sunulan mal ve hizmetlerin etkin, etkili ve iktisadi olarak gerçekleştirilmesini sağlayan araçlardan birisidir.

Şekil 1’de bütçe ve performans yönetimi ilişkisi gösterilmektedir. Performans esaslı bütçeleme; önceden planlanan stratejik amaç ve hedefler doğrultusunda belirlenen faaliyetlerin maliyetlendirildiği performans programları, belgeleri aracılığıyla bütçe belgesini ortaya koyarken performans yönetimi uygulama sonuçlarını izlemekte ve hedeflere yönelik çalışmaları analiz ederek raporlamaktadır. Performans değerlendirmeleri sonucu süzülen performans bilgileri doğrultusunda süreç başa dönerek yeni stratejik amaç ve hedefler geliştirilmektedir. Bu süreç bir döngü olarak sürekli bir şekilde devam etmektedir.

Sekil 1: Performans Yönetimi ve PEB İlişkisi



Kaynak: ODI, 2003: 1.

PEB sistemi ile kamu kurumlarının belirlediği misyon ve vizyon çerçevesinde öncelikli stratejik amaç ve hedefleri gerçekleştirmek üzere kaynak tahsisi yapılarak kaynakların yönetiminde rasyonellik amaçlanmaktadır (Curristine, 2005b: 129; OECD, 2007: 20; Schick, 2003: 101). Böylece sınırlı kaynakların tahsisinde öncelikli ihtiyaçların tespiti ve gerçekleştirilmesi sağlanmakta, bu da sistemin temel özelliğini oluşturmaktadır. Kaynakların PEB sisteminin öngördüğü koşullarda kullanılması mali disiplinin ve saydamlığın sağlanmasını sağlayarak kaynakların etkili ve etkin kullanımı gerçekleştirilebilmektedir. Sistemde sağlanan şeffaflık toplumun ihtiyaçları doğrultusunda kararların oluşturulmasına da katkı sağlamaktadır.

Yöneticilere amaçlarına ulaşmak için tahsis edilecek kaynaklarda esneklik sağlayan sistemde; performans hedefleri doğrultusunda örgütün amaçlarına ulaşıp ulaşmadığı tespit edilerek sonuçlar etkin bir izleme sistemi vasıtasıyla raporlanmaktadır (Curristine, 2005b: 131). Faaliyetlere performanslarına göre ödenek tahsis edildiği için performans değerlendirme raporlarını içeren izleme ve değerlendirme bölümü kaynakların tahsisi açısından PEB sisteminde kritik öneme sahiptir.

PEB sisteminde uygulamanın sonrasında performansın izlenmesi ve değerlendirilmesi de önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Uygulamanın performans hedefleri ile çıktı/sonuç ilişkisini yansıtan izleme ve değerlendirme mekanizması ile mevcut dönemde ve sonraki dönemlerde oluşan/oluşacak

başarısızlıklar görülerek bunların önlenmesi, başarı söz konusuysa başarıların sürdürülmesi/artırılması sağlanmaktadır (Curristine, 2005b: 131). Sistem bu yönüyle klasik denetimden (teftişten) farklı olarak geçmişi değil geleceği esas alarak performans odaklı iç denetim gerçekleştirilmesine olanak sağlamaktadır. Sistem işin doğru yapılmasının yanında doğru işin olabilecek en az kaynakla zamanında yapılmasını hedeflemektedir.

Özetle PEB sistemi;” toplumun istekleri doğrultusunda şeffaflık, mali disiplin ve hesap verme sorumluluğu ilkeleri temelinde kaynakların etkili ve etkin kullanımını sağlama amacı taşıyan; teorisi basit fakat uygulaması zor olan bir bütçeleme sistemidir” (Bal, 2015: 27-28; Bal, 2016: 110). Bu çerçevede PEB sisteminde; kaynakların amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisi ve kullanılması sağlanmakta, performans ölçümü ve değerlendirmesi yapılarak ulaşılmak istenen hedeflere ulaşıp ulaşılmadığı tespit edilerek, bu tespitler sonucu ortaya çıkan performans değerlendirmeleri raporlanarak yayınlanmakta; böylece hesap verilebilirlik ve şeffaflık sağlanmaktadır (Bal, 2015: 27).

2.2. Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Geçiş Nedenleri

PEB sistemine geçişi gerektiren öncelikli nedenler; kamu mali krizleri, kamu kaynaklarının etkin kullanılmaması, kamu harcamalarının miktarının ve kalitesinin artması, teknoloji alanında yaşanan hızlı değişim ve yeni kamu yönetimi anlayışıdır (Bal, 2015: 27).

Demokratik sistemlerin gelişimi ile kamu hizmetlerinin tüm dünyada toplumun ihtiyaçları doğrultusunda yerine getirilmeye başlanmasıyla kamusal hizmet sunumuna yönelik taleplerde çeşitlilik ve artış ortaya çıkmış; bu durum ise kamu harcamalarının ve vergi yükünün artmasını beraberinde getirerek kaynakların kullanımında etkinliğin sağlanmasını zorunlu kılmıştır (Curristine, 2005b: 128).

PEB öncesi uygulanan bütçeleme sistemlerinde yer alan bütçe açıkları ve israfı ortaya çıkaran mal ve hizmet üretimi toplumda; kamu kesimi faaliyetlerinin performansının düşük olduğu ve verimsiz uygulamaların yaygın olarak kullanıldığı düşüncesini ortaya çıkarmıştır. Toplumun kamu mali sistemine karşı güvenini zedeleyen bu tür sorunlar, devletlerin performans değerlendirmelerini bütçeleme ve yönetim sistemlerine dâhil etmelerini gerektirerek kaynakların performans değerlendirmeleri çerçevesinde kullanılmasını dolayısıyla performans esaslı bütçeleme sistemine geçilmesini zorunlu kılmıştır (Curristine, 2005b: 128).

Girdi odaklı yaklaşımla hazırlanan bütçelerde ödenekler ile üretilecek kamusal mal ve hizmetler arasındaki bağlantı olmaması mali saydamlığı

zedeleyerek kamu harcamalarının sürekli artmasına neden olurken artan vergi yükü halkın yönetimlere karşı huzursuzluklarını ve şikâyetlerini artırmıştır (Mutluer vd., 2007: 126). Ayrıca kaynakların merkezden dağıtılması kaynakların tahsisinde etkinsizliğe yol açmaktadır. Kısa vadeli politikaların uygulandığı, mali saydamlığın, şeffaflığın olmadığı klasik sistemlerde mali disiplin ve hesap verme sorumluluğu da olmamakta, savurganlık, yolsuzluk gibi kaynakların etkin olmayan bir biçimde kullanıldığı durumlar ortaya çıkmaktadır (Mutluer vd., 2007: 126).

PEB sistemi merkezden yönetim ve girdi odaklı yaklaşım yerine yerinden yönetim ve sonuç odaklı yaklaşımı benimseyerek toplumun ihtiyaçları doğrultusunda demokratik yapıyı güçlendirerek vatandaşın memnuniyetini sağlamaktadır. Sistem içinde uygulanan uzun vadeli politikalarla popülist, günlük politikaların uygulanması engellenmekte; stratejik planlamayı gerektiren sürdürülebilirlik ve istikrar sağlayan politikaların uygulanması desteklenmektedir (Curristine, 2005b: 131).

Kaynak kullanımında etkililiğin ve etkinliğin sağlanması için kamu idarelerinin hesap verebilir kılınması ve uygulamalarının mali disiplin ve şeffaflık ilkeleri doğrultusunda yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu ilkelerin temelinde bir kamu yönetiminin gerçekleştirilebilmesi, bunları içinde barındıran bir sistemle mümkün olmaktadır. PEB sistemi bu amaçla; kamu kaynaklarının tahsisinde ve kullanımında etkinliği hesap verilebilir bir yapı içinde mali saydamlık ve disiplin sorumluluklarının farkındalığını oluşturarak başarmaya çalışmaktadır (Curristine, 2005b: 128-131).

Son 20 yılda bilişim teknolojisinde yaşanan gelişmeler kamu sektöründe de yeni yönetim tekniklerinin kullanılmasına imkân sağlamıştır (Özer, 2005: 17-18). Toplumun kamu sektöründen beklentilerinin geçmişe göre daha fazla ve çeşitli olduğu günümüzde bütçeleme sistemlerinin teknolojik gelişmelerden faydalanması kaçınılmazdır. İlk ortaya atıldığında tam olarak uygulanması karmaşık ve zor olan PEB sisteminin teknolojik gelişmelerle beraber uygulanabilirliği kolaylaşmakta ve etkinliği artmaktadır.

1970'lerden sonra krizlerin ortaya çıkarmış olduğu toplumsal refah kaybı ve ardından küreselleşmenin ve teknolojik gelişmenin hız kazanması, kamusal alana yönelik bir dizi reformların oluşturulmasına neden olmuştur (Özer, 2005: 2-18). Bu reformların temel amacı; kamu kaynaklarının etkili ve etkin şekilde yönetildiği, toplumun memnuniyetinin ve ihtiyaçlarının dikkate alındığı, mali disiplinin ve şeffaflığın sağlandığı hesap verilebilirliği destekleyen, sonuçlara odaklı bir kamu yönetimi anlayışının meydana getirilmesidir (Özer, 2005: 19-21).

1990'lı yıllarda başlayarak hızla yaygınlaşan Yeni Kamu Yönetimi (New Public Management, NPM) adı verilen bu yönetim anlayışı etkinliğin ve etkinliğin bütçeleme kapsamında özel sektör plan ve bütçe uygulamalarının kamuya yerleştirilmesi vasıtasıyla olabileceğini savunmaktadır (Kelly ve Rivenbark, 2010: 3). Yeni kamu yönetimi anlayışı;

- Performans Bilgi Sistemi,
- Performans Yönetimi ve Performans Odaklı Denetim,
- Hesap Verilebilirlik, Mali Saydamlık, Mali Disiplin,
- Etkililik, Etkinlik, Verimlilik,
- Kalite

kavramlarının kamu mali yönetimi anlayışında bir bütün halinde yerleşmesini sağlamıştır. Mali yönetim alanında bu kavramları bir bütün olarak kapsayan ve bu ilkeler temelinde oluşturulan PEB sistemi vasıtasıyla kamu idarelerinin hesap verilebilirliğinin ve kamusal hizmetlerin kalitelerinin artırılması öngörülmektedir. PEB sistemi ve performans yönetimi, yeni kamu yönetimi anlayışını destekleyen tek sistem değildir fakat bu anlayışın yerleşmesinde kolaylık sağlayan en uygun ve tamamlayıcı bir sistem olarak ortaya çıkmaktadır (Kelly ve Rivenbark, 2010: 4).

PEB sistemini uygulayan veya sisteme geçmekte olan OECD ülkelerinin bu sistemden beklentileri genel olarak aşağıda yer almaktadır (Curristine, 2005a: 96; Curristine, 2005b: 132). PEB sistemi ile birincil olarak;

- Hesap verilebilirliğin sağlanması amacıyla devlet kurumlarının, programlarının etkililik ve etkinlik ilkeleri çerçevesinde yönetilmesi,
- Hizmetlerin toplumun ihtiyaçları doğrultusunda kaliteli olarak sunulması,
- Bütçe sürecinde ve kaynakların tahsisinde karar alma mekanizmasının güçlendirilmesi, geleceğe dönük hedeflerin ve önceliklerin belirlenmesi,
- Kamu idarelerinde çalışanların rol ve sorumluluklarının tespiti ile meclise ve kamuoyuna karşı hesap verilebilirliğin ve şeffaflığın oluşturulması, ikincil olarak ise;
- Harcamaların kısılmasının ve kaynaklardan tasarruf edilmesinin sağlanması,
- Girdi kontrollerinin gevşetilerek yöneticilerin çıktı ve sonuçlara göre hesap verebilirliğinin sağlanması,
- Kaynak dağılımının stratejik önceliklere göre yapılması ve kaynakların faaliyetlere tahsisi için gerekli bilginin sağlanması,

- Maliye Bakanlığı için kurumların performansına yönelik etkin bir izleme ve değerlendirme sisteminin kurulması,
- Yönetim ve bütçe kararlarında çıktı/sonuçlara göre karar verilmesinin sağlanması ve kamuda hizmet sunumunun güçlendirilmesi, amaçlanmaktadır.

Diğer modern bütçe sistemlerinin güçlü yönlerini içinde barındırırken zayıf yönlerini eleyen PEB sistemi, bütçeleme anlayışında; hesap verilebilirlik ve mali saydamlık temelinde stratejik önceliklere göre kaynak tahsisini ve kaynakların etkin, verimli kullanılmasını zorunlu kılmaktadır (Curristine, 2005a: 96; Curristine, 2005b: 132).

2.3. Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Gelişimi

PEB sisteminin gelişmesinde katkısı olan uygulamalar 20. yy başlarında performans bütçenin oluşturulmasıyla başlamış, 1940'ların sonunda toplanan Hoover Komisyonu'nda performans bilgi sisteminin bütçeleme sisteminin karar alma mekanizmasında kullanılmasının önerilmesiyle devam etmiştir (OECD, 2007: 20-24). Sonraki dönemde uygulanan modern sistemlerden Planlama Programlama Bütçeleme Sistemi ve Sıfır Esaslı Bütçe Sistemi de PEB sisteminin gelişmesine katkı sağlamıştır.

Fakat asıl olarak 1990'lardan itibaren meydana gelen gelişmeler ile birlikte PEB sisteminin bugünkü anlamıyla temelleri atılmıştır. Dünya genelinde birçok ülkede performans bilgi sistemleri gelişmeye başlamış ve ülkeler elde ettikleri performans bilgilerini mali kararlarında ve kaynakların tahsisi sürecinde kullanmak istemişlerdir (OECD, 2007: 20). Bu süreç PEB sistemine geçişi zorunlu kılarak bütçeleme sistemlerinin değişmesine yol açmıştır.

1990'ların sonuyla 2000'li yılların başlarında günümüzde birçok ülkede farklı ad ve biçimlerde, çıktı odaklı ve sonuca dayalı, performansı ön plana alan PEB anlayışı önem kazanmış ve bu doğrultuda ülkelerde PEB sistemine geçişe yönelik reformlar yapılmıştır. PEB sisteminin ilk uygulama örnekleri 1990'ların ortalarında gerçekleştirilmiş ve 2000'li yılların başından itibaren neredeyse tüm OECD ülkeleri PEB sistemini uygulama yönünde reformlar gerçekleştirmiştir (Curristine, 2005a: 91). Türkiye'de PEB sisteminin yasal çerçevesi 10.12.2003 tarihinde çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile oluşturulmuştur.

2.4. Performans Esaslı Bütçeleme Yöntemleri ve Alt Modelleri

OECD ülkelerinde genellikle performans bilgi sisteminin bütçe sürecindeki önemi üzerinde durularak bu sistemdeki performans verilerinin çıktı ve/veya sonuçlarla ilişkisinin temel olarak üç farklı yöntemle yapıldığı görülmektedir (OECD, 2007: 21; Curristine, 2005b: 102-103; OECD, 2008: 2). Bunlar;

- i. Sunuma yönelik bütçeleme yöntemi,
- ii. Performans bilgisine dayalı bütçeleme veya dolaylı bağlantı yöntemi,
- iii. Doğrudan bağlantı yöntemidir.

i. *Sunuma yönelik bütçeleme yöntemi (Presentational Performance Budgeting)*; performans bilgilerinin sadece bütçe belgelerinde ve hükümetin diğer belgelerinde gösterildiği ve kaynakların performans ölçümüne göre dağıtılmadığı bir PEB yaklaşımıdır. Performans sonuçları gösterime yönelik olarak bulunmaktadır. Hesap verilebilirliği artırmaktadır. Bu yaklaşım performans bütçe uygulamasının başında olan ülkelerde sadece ilk adım olarak kullanılmaktadır. Diğer iki yöntemin alt yapı ve diğer nedenlerden dolayı uygulanamadığı ülkelerde bu yaklaşım zorunluluktan benimsenmektedir.

ii. *Performans bilgisi kullanılan bütçeleme veya dolaylı bağlantı yönteminde (Performance Informed or Indirect Performance Budgeting)*; kaynakların dağılımı çıktı ve/veya sonuç şeklindeki ölçülebilir performans sonuçları ile ilişkilendirilir.

Performans bilgisinin önem kazandığı bu yaklaşımda kaynaklar ile performans sonuçları dolaylı bir şekilde ilişkilendirilmektedir. Performans bilgilerinin karar alma sürecinde doğrudan bağlantı yaklaşımında olduğu gibi önceden tanımlanan kesin bir ağırlığı yoktur. Performans bilgisi ile birlikte politik öncelikleri yansıtan hükümet politikalarından da yararlanıldığı yöntemde performansı çok yüksek olan bir faaliyete mutlaka daha fazla kaynak ayrılmamakta, yine performansı düşük olan bir faaliyete yüksek kaynak ayrılabilir.

iii. *Doğrudan bağlantı yönteminde (Direct Performance Budgeting)*; kaynak dağılımı doğrudan doğruya ve açık bir şekilde faaliyetlerin performans sonuçlarına bağlanmaktadır. Bütçe ödenekleri doğrudan doğruya gerçekleşen sonuçlara göre tahsis edilmektedir. Bu yaklaşım PEB sistemini uzun süredir uygulayan kısıtlı sayıda OECD ülkesinde, formüller vasıtasıyla ve sadece belirli sektörlerde kullanılmaktadır (OECD, 2004b: 4-5).

Bunun nedeni sistemin doğrudan performansa göre kaynak tahsisi yapması sonucu ortaya çıkabilecek yanlışlar ve hatalardır. Ancak çıktıları çok net ve

ölçülebilir olan faaliyetler ve sektörler için uygulanabilecek yöntemde, performans sonuç verilerinin kirlenmesi durumunda yanlış sonuçlara yanlış miktarda kaynak tahsisi yapılması ihtimali doğmaktadır. Kesin çıktı/sonuç ölçümleri ve birim maliyet bilgileri gerektiren bu yöntemin genelde eğitim ve sağlık sektörlerinde uygulandığı görülmektedir (OECD, 2007: 47).

Tablo 1: PEB Yöntemleri

Kaynak Tahsisi Yaklaşımları	Kaynak Tahsisi ve Performans Verisi Arasında İlişki	Performans Bilgisinin Kapsamı	Performans Bilgisinin Temel Amacı
Sunuma Yönelik Bütçeleme Yaklaşımı	Yok	Performans hedefleri ve/veya performans sonuçları	Hesap verme sorumluluğu
Performans Bilgisine Dayalı Bütçeleme Veya Dolaylı Bağlantı Yaklaşımı	Dolaylı	Performans hedefleri ve/veya performans sonuçları	Planlama ve/veya hesap verme sorumluluğu
Doğrudan Bağlantı Yaklaşımı	Doğrudan	Performans sonuçları	Kaynakların tahsisi ve hesap verme sorumluluğu

Kaynak: OECD, 2007: 21

Uygulamada performans bilgisinin bütçe sürecinde kullanılmasına yönelik yöntemlerin yanı sıra sistemde kullanılan belgelere göre üç alt model sistemi yer almaktadır. Bunlar,

- i.* Performans sözleşmesine dayalı PEB sistemi,
- ii.* Bütçe formatına dönüştürülmüş PEB sistemi ve
- iii.* Stratejik planlamaya dayalı PEB sistemidir.

i. Performans sözleşmesine dayalı PEB sisteminde amaç hesap verme mekanizması aracılığıyla kamu kurumlarının performanslarının artırılmasıdır. Bu modelde hükümet (temsilcisi) ile üst yönetici arasında kamu hizmet sözleşmeleri, üst yöneticiler ile birim yetkilileri arasında ise hizmet sunum sözleşmeleri yapılmaktadır (OECD, 1999: 9-10). OECD ülke uygulamalarında yedi tür performans sözleşmesi bulunmaktadır. Bunlar (OECD, 1999: 10-11): Çerçeve sözleşmeleri (framework agreements), bütçe ve kaynak sözleşmeleri (budget contracts and resource agreements), kurumsal performans sözleşmeleri (organizational performance agreements), idari amir performans sözleşmeleri (chief executive performance agreements), müşteri - tedarikçi sözleşmeleri (purchaser-provider agreements), kurumlararası performans sözleşmeleri ile

ortaklık sözleşmeleri (inter- governmental performance contracts and partnership agreements) ve müşteri hizmetleri sözleşmeleridir (customer service agreements). Etkinlik, sorumluluk ve tasarruf amacıyla yapılan bu sözleşmeler vasıtasıyla bütçe dönemi sonunda gerçekleşen performans ile hedeflenen performans arasındaki ilişkiye göre başarı değerlendirilmekte ve kaynak tahsisi yapılmaktadır. Bu modeli uygulayan ülkeler arasında Danimarka ve İngiltere yer almaktadır (OECD, 2007: 26, 29-31, 121-144, 157-171, 191-208).

ii. Bütçe formatına dönüştürülmüş PEB sisteminde bütçe metni dışında performansı ölçmek amacıyla ayrıca bağımsız bir belge düzenlenmemekte, bütçenin kendisi performans bilgileri ile ödenek bilgilerinin beraber yer aldığı belge şeklinde düzenlenmektedir. Bu modeli uygulayan olan ülkeler arasında Hollanda yer almaktadır (OECD, 2007: 29-30, 157-177)).

Ülkemizde de uygulanan *stratejik planlamaya dayalı PEB sisteminde* ise kamu kurumları orta ve uzun vadeli bir stratejik plan hazırlamakta ve bütçeler bu planlara göre hazırlanmış olan performans programları doğrultusunda oluşturulmaktadır. Bütçe uygulama dönemi sonunda hesap verme, şeffaflık ve mali disiplin ilkeleri gereği bütçe uygulamalarının performans sonuçları hazırlanan faaliyet raporlarında yer almaktadır. Bu modeli uygulayan ülkeler arasında kurucusu ABD'nin yanında Türkiye Kanadave GüneyKore yer almaktadır OECD, 2007: 29, 32, 146-155, 210-222).

Alt modeller arasında performans sözleşmesine dayalı yöntemle beraber en çok tercih edilenlerden biri olan ve ülkemizde de uygulanan *stratejik planlamaya dayalı PEB sistemi* bu çalışmanın konusunu içerdiği için detaylı bir şekilde Türkiye'de Uygulanan PEB sistemi ve Stratejik Planlamaya Dayalı PEB Sisteminin Aşamaları ve Araçları başlıkları altında incelenmektedir.

2.5. Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Alt Yapı Unsurları

Yukarıda anlatıldığı üzere PEB sisteminin tek tip yöntemi ve alt modeli yoktur. Her ülke veya kurum kendi iç dinamikleri doğrultusunda en iyi olanı seçerek sistemi uygulamaktadır (OECD, 2007). Herkes için tek tip yöntem ve alt model olmamasına karşın PEB sisteminin verimli çalışabilmesi için gerekli olan altyapının tüm yöntemler ve alt modeller için oluşturulması gerekmektedir.

Sistemin kurulabilmesi ve etkin şekilde işlerliğe sahip olabilmesi için performans bilgilerinin, orta vadeli harcama sisteminin, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin ve analitik bütçe sınıflandırmasının varlığı gerekmektedir (Bal, 2016: 93).

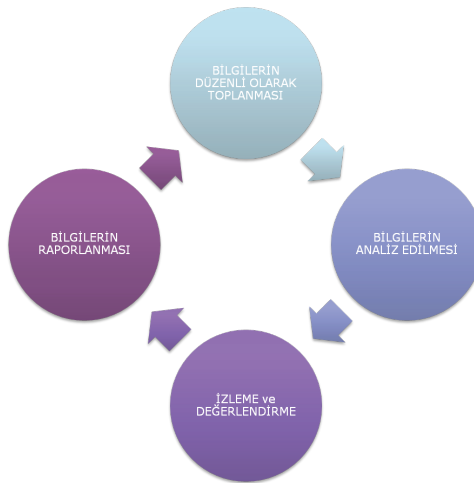
2.5.1. Performans Bilgisi (Performance Information)

Performans bilgilerinin (Performance Information-PI) bütçeleme sürecinde kullanılarak bu bilgiler ışığında ödeneklerin tahsis edildiği sonuç ve/veya çıktı odaklı bir bütçeleme anlayışı olan PEB sisteminde; kamu faaliyetleri neticesinde ne kadar harcadığı değil önceden belirlenen amaç ve hedeflere ne derecede ulaşıldığı önemlidir. Böylece performans değerlendirme sonuçlarının ve çıktılarının önem kazandığı bir yapı ortaya çıkmaktadır. Bu durum yöneticilere amaç ve hedeflere ulaşmalarında girdilere bağlı kalmaksızın performansın artırılması çerçevesinde esneklik sağlamaktadır (Curristine, 2005a: 130-131).

Bu esneklikle beraber sistem geleneksel merkeziyetçi anlayışın aksine harcama yetki ve sorumluluklarını dağıtarak kaynakların yerinden yönetimini esas alarak harcama yetkililerine yetkiyle beraber hesap verme sorumluluğunu da vermektedir (Curristine, 2005a: 130-131).

PEB sisteminin etkinliği açısından son derece önemli olan performans bilgi sisteminde; bilginin düzenli şekilde toplanması, analiz edilmesi, değerlendirmeye tabi tutulması ve raporlanması gereklidir (Curristine, 2005a: 130-131). Performans bilgi sistemi sadece bilgi toplama işinden ibaret olmayıp aynı zamanda edinilen verilerin performansı yansıtılabilmeleri açısından analize tabi tutulmasını da kapsamaktadır. Elde edilen performans bilgisinin raporlanması hesap verilebilirlik ve mali saydamlık açısından önemlidir. Bu durum da performans bilgi sisteminin bütçeleme sürecinde kullanılmasının oldukça yararlı olacağını göstermektedir.

Şekil 2: Performans Bilgi Sistemi



Kaynak: Curristane, 2005a'dan yararlanılarak yazar tarafından türetilmiştir.

Performans bilgi sistemini kurmuş olan çeşitli ülkeler bu sistemin yukarıda bahsedilen faydalarını bütçeleme sürecinde de kullanabileceklerini düşünerek bu kapsamda çalışmalar yapmışlardır. Çalışmalar sonunda ortaya çıkan faydalar OECD tarafından aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir (OECD, 2007: 11):

- Kamuda sonuç odaklılığı sağlar.
- Kamuda öncelikli amaç ve hedeflerin belirlenmesini ve bunların başarılması için hangi faaliyetlerin oluşturulabileceğine ilişkin bilgi sağlar.
- Planlama ve faaliyetlerin önemini vurgulayarak karar alıcılara performans değerlendirmeleri sonucu detaylı bilgi sunar.
- Meclise ve kamuoyuna kaliteli ve sağlıklı bilgi sağlayarak şeffaflığı artırır.
- Program (Performans) yönetimi ve etkinliğin geliştirilmesinde etkili bir araçtır.

Yukarıda sayılan faydaların görülmesiyle beraber birçok ülkede çeşitli reformlarla performans bilgilerinin bütçeleme sürecinde kullanılmasına dönük çalışmalar yapılmıştır. Bu süreçte OECD tarafından performans bilgilerinin bütçeleme sürecinde kullanırken dikkat edilmesi gereken bazı genel faktörler tespit edilmiştir (OECD, 2007: 12):

- Performans bütçeleme sisteminde herkesi kapsayacak tek bir model oluşturulması söz konusu değildir; ülkeler kendi şartlarına göre bir yaklaşım geliştirmelidir. Bu yaklaşım çerçevesinde ülkeye en uygun şekilde sistem tasarlanmalı ve değişen şartlara uyum sağlamalıdır.
- Tüm kamu sistemini kapsayacak şekilde planlama ve raporlama çerçevesi oluşturulmalıdır.
- Performans bilgileri bütçeleme sürecine dâhil edilmelidir. Performans bilgilerinin doğru, zamanında çıktı ve sonuç verileri üretmesi gereklidir. Bu bilgilerin sürekli güncellenmesi önem taşımaktadır.
- Kamunun genelinde kaynakların doğrudan performans sonuçlarıyla bağlantısının kurulduğu bir bütçe sistemi en başta tasarlanmamalıdır. Aksi halde kötü performans sonuçları anlamlı olmayabilir.
- Siyasi liderlerin ve kamu yöneticilerinin sisteme destek vermesi kritik önem taşımaktadır.
- Performans değerlendirmeleri zamanlı ve anlaşılır olmalıdır. Bu değerlendirmeler bağımsız denetim kuruluşları ve alanında uzman kişilerce dışarıdan desteklenmelidir.

Bu öneriler ışığında geliştirilecek performans göstergeleri ve çıktıları/ sonuçları, sistemin amacına uygun, verimli olarak işlenmesini sağlayacaktır.

2.5.2. Orta Vadeli Harcama Yönetim Sistemi (Medium Term Expenditure Framework – MTEF)

PEB sisteminde stratejik planlamayla orta vadeli stratejik amaç ve hedefler belirlenmektedir. Bu amaç ve hedeflere yıllık performans programları doğrultusunda hazırlanan bütçelerle ulaşılmaktadır. Orta vadede (3-5 yıllık) hazırlanan stratejik amaç ve hedeflerle bütçenin uyumu orta vadeli harcama yönetim sistemi ile mümkündür (Altay ve Kaplan, 2006: 7). Bütçelemenin de stratejik planlar ile uyumlu şekilde yapılması gerekmektedir.

Geleceğe dönük ve uzun vadeli bir bakış açısıyla işleyen PEB sisteminde bir yıl gibi kısa sürede arzu edilen amaç ve hedeflere ulaşılması mümkün değildir. PEB sistemi için stratejik amaç ve hedefleri kapsayarak, kaynakların amaç ve hedefler doğrultusunda harcanmasını sağlayacak orta vadeli harcama yönetimi ile bütçelerin hazırlanması gerekmektedir (Arslan ve Aktan 2006: 80-85). Böylece etkililik sağlanmış olacaktır.

2.5.3. Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sistemi

Bütçeler muhasebe verileri doğrultusunda hazırlanmaktadır. Bu nedenle bütçe sistemi ile muhasebe sisteminin birbiriyle uyumlu olması gerekmektedir. PEB sisteminin işleyişi ve performansın etkin ölçülebilmesi için maliyetlerin detaylı ve net bir şekilde ölçülebildiği tahakkuk esaslı muhasebe sistemine geçilmelidir (Dayar ve Esenkar, 2008: 273-274).

Tahakkuk esaslı muhasebe sisteminde, faaliyetlerin maliyetlerinin tamamı hesaplanarak raporlanabilmekte ve performans ölçümünde verilerin sağlıklı olması, mali saydamlık ve mali hesap verilebilirlik sağlanmaktadır (Kerimoğlu ve Aktan (Editör), 2006: 101-106; Dayar ve Esenkar, 2008: 274-278).

Çıktı ve/veya sonuç odaklı olan ve kaynakların stratejik amaç ve hedefler doğrultusunda tahsisini amaçlayan PEB sistemi; performans yönetimini tamamlayıcı olan, tüm kamu hizmetlerinin maliyetlerini içeren bilgileri raporlayarak şeffaflığı ve hesap verilebilirliği sağlayan tahakkuk esaslı muhasebe sistemine ihtiyaç duymaktadır. PEB sisteminin temelinde yer alan performans ölçümü ancak tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin alt yapısını oluşturduğu; hesap verilebilirlik ve mali disiplin temelinde şeffaf bir ortamın oluşturulması ile sağlanabilir.

2.5.4. Analitik Bütçe Sınıflandırması

PEB sisteminin amaçladığı şeffaflığın, mali disiplinin ve hesap verilebilirliğin sağlanması ve kamu kesiminin performansını bu çerçevede ölçebilmek için analitik bütçe sınıflandırması önemli bir araçtır (Dayar ve Esenkar, 2008: 265).

Analitik bütçe sınıflandırması kamu harcamalarının ve gelirlerinin detaylı olarak sınıflandırıldığı bir bütçe kod yapısıdır (Dayar ve Esenkar, 2008: 266). Bu kod yapısı içinde ekonomik kaynaklarına göre sınıflandırılan kamu gelirleri analitik sınıflandırma öncesine göre pek değişiklik göstermezken kamu harcamaları kurumsal, fonksiyonel, finansman tipi ve ekonomik sınıflandırma şeklinde dörtlü bir sınıflamaya tabi tutularak performans ölçümü için temel oluşturmaktadır (Dayar ve Esenkar, 2008: 266; Moğol vd., 2012: 99-100). Özellikle ekonomik ve fonksiyonel sınıflama, performans ölçümleri için zemin oluşturmaktadır.

Kurumsal sınıflama, kamu kesiminin idari yapısını esas alarak bu yapı içerisindeki yetki ve sorumlulukların görünmesini amaçlamaktadır (Dayar ve Esenkar, 2008: 267). Böylece idari yapı içerisinde hiyerarşik ve siyasi sorumluluklar belirlenirken aynı yetki ve sorumluluklara sahip kurumlar arasında karşılaştırma yapma olanağı sağlarken hesap verilebilirliği artırmaktadır.

Hizmet türlerini esas alan fonksiyonel sınıflamayla kamu kesiminin hangi tür hizmetlere, ne kadar kaynak tahsis edildiği görülebilmektedir (Dayar ve Esenkar, 2008: 268). Kaynakların amaç ve hedefler doğrultusunda belirlenen faaliyetlere tahsisini amaçlayan PEB sisteminin işlerliği için önemli bir sınıflama türü olan fonksiyonel sınıflamayla öncelikli hizmetlere kaynak tahsisi yapılabilmektedir. Bu sayede faaliyetlerin maliyetlerinin görünmesi ve uluslararası karşılaştırma yapılabilmesi sağlanırken mali saydamlık ve mali disiplin ilkeleri etkinlik kazanmaktadır.

Finansman tipi sınıflama, ödeneklerin hangi kaynaktan sağlandığını ortaya koymaktadır (Dayar ve Esenkar, 2008: 267-268). Ekonomik sınıflama ise bir yandan yöneticilerin harcamaların ekonomik etkilerini bilerek ekonomiye yön vermelerine olanak sağlarken diğer yandan kamuoyunun mali politika ve harcama sonuçlarını izleme olanağı sağlamaktadır (Dayar ve Esenkar, 2008: 269; Moğol vd., 2012:107-109). Fonksiyonel sınıflamayla belirlenen faaliyet maliyetlerinin ekonomik sınıflama ile milli gelire, gelir dağılımına ve ekonomik sektörler için etkilerinin ölçülebilmesi neticesinde mali saydamlık ve hesap verilebilirlik ilkelerinin işlerliği artarken mali disiplin sağlanmaktadır.

2.6. PEB Sisteminin Diğer Bütçe Sistemlerinden Farkları

Klasik ve çağdaş bütçe sistemleri değerlendirildiğinde PEB sistemi, diğer bütçe sistemlerinin olumlu yönlerini kendinde toplayarak olumsuz yönlerini engellemeye çalışmaktadır. PEB sistemi geleneksel bütçe ile benzer şekilde hesap verilebilirliği, şeffaflığı önemsemekte, performans (çıkıtı) bütçe gibi sonuçlara/çıkıtlara odaklanmakta, planlama, programlama, bütçeleme sistemi (PPBS) gibi planlama sonucu oluşturulan faaliyetlerin maliyet tespitine imkân vermekte ve sıfır esaslı bütçeleme gibi kamu harcamalarının artışı önlemeye çalışarak mali disiplini amaçlamaktadır (Diamond, 2003: 5).

Tüm bunlar PEB sistemi içerisinde; kaynak tahsisinin stratejik amaç ve hedefler doğrultusunda gerçekleştirilmesi sağlanarak, vatandaşların (müşterilerin) istekleri ve memnuniyeti gözetilerek, etkililik (efficiency), etkinlik (effectiveness) ve verimlilik (productivity) ilkeleri temelinde yapılmaktadır (OECD, 2004a: 18-19, OECD, 2007: 20-21).

PEB sisteminin diğer bütçe sistemlerinden farklılıkları, üstün ve zayıf yanları aşağıda maddeler halinde değerlendirilmiştir:

- Girdilere odaklanan geleneksel bütçe sisteminde kamu kurumları yalnızca mevcut işlemlerin devamı için çaba sarf etmekte ve sistemde etkililik, verimlilik, etkinlik analizlerine yer verilmemektedir (İpek vd, 2014: 83-84; Moğol vd., 2012: 33-34). Çıktı/sonuç analizleri yapılamamakta, kurumlar alternatif maliyetlerini sistemde tespit edememektedir. Devletin kasasından çıkan her paranın maliyet olarak değerlendirildiği sistemde etkin bir maliyet analizi yapılamamaktadır. Dolayısıyla performans ölçme amacının bu sistemde etkin olarak uygulanması mümkün değildir.

- Çıktıya odaklanarak PEB sisteminin temelini oluşturan performans bütçe sisteminde işler faaliyetler olarak sınıflandırılmakta ve işlerin maliyetleri tespit edilmektedir (İpek vd, 2014: 85-86). Buraya kadar PEB sisteminde de yer alan öğeleri içinde barındıran performans bütçe sistemi planlamaya yeteri kadar önem vermemesi ve yöneticiye amaç ve hedefleri gerçekleştirmede yeterli esnekliği ve kamuoyu için şeffaflığı sağlayamaması ile PEB sisteminden ayrılmaktadır. Ayrıca kurumun misyon ve vizyonu doğrultusunda yapılacak planlamaya kaynak tahsisini öngören PEB sistemi, yöneticiye burada belirlenen amaç ve hedefleri gerçekleştirmede esneklik sağlayarak eski performans bütçe sisteminden farkını ortaya koymaktadır. Diğer bir ifadeyle performans bütçe sistemi sadece çıktıya ve maliyete odaklanırken, PEB sistemi stratejik amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesine öncelik tanıyarak yöneticilere bu konuda kaynak tahsisinde esneklik sağlamaktadır

(Curristine, 2005b: 131). Böylece vatandaş (müşteri) istekleri çerçevesinde oluşturulan stratejik amaç ve hedeflere ulaşılarak vatandaş (müşteri) memnuniyeti sağlanmaktadır.

• PEB sisteminin Program, Planlama-Programlama, bütçeleme sistemlerinde planlama performanstan daha öncelikli olarak yer almakta ve performanstan ziyade plana uyulması önem arz etmektedir (İpek vd, 2014: 87-88). Fayda-maliyet analizlerinin yer aldığı fakat hesap verilebilirliğin zedelendiği bu sistemlerde sürekli, sistematik bir izleme ve değerlendirme sistemi yer almamaktadır. PEB sisteminin temelini oluşturan toplumsal öncelikler de bu sistemlerde yeterince gözetilmemektedir.

• Sıfır esaslı bütçeleme (SEB) sisteminde karar paketleri oluşturulurken önceliklerin belirlenmesi fazla zaman ve emek kaybına yol açarken, kamu düzeninde birçok hizmetin doğası gereği sıfır esaslı olmaması sistemin etkinliğini azaltmaktadır (İpek vd., 2014: 90-91). Sistem birçok hizmet için performansı ölçmekten uzak kalmaktadır.

Tablo 2: PEB Sistemi ve Diğer Bütçe Sistemlerinin Temel Odak Noktaları

BÜTÇE SİSTEMİ	ODAK NOKTASI
Geleneksel Bütçe	Girdi Kontrol
Performans Bütçe	Tutumluluk Sınıflama Önceliklendirme
PPBS (Planlama, Programlama, Bütçeleme Sistemi)	Planlama Maliyet-Fayda Analiz ilişkilendirme
Sıfır Esaslı Bütçeleme (SEB)	Önceliklendirme Yönetici Karar Paketleri
Performans Esaslı Bütçeleme (Yeni Performans Bütçe)	Hesap Verme Sorumluluğu, Etkililik, Etkinlik, Verimlilik Şeffaflık, Çıktı, Sonuç

Şekil İpek vd., 2014; ve Moğol vd., 2012'den yararlanılarak yazar tarafından türetilmiştir.

3. PEB SİSTEMİNİN UYGULANABİLİRLİĞİNİN ARTIRILMASINA YÖNELİK ÖNERİLER

Uygulamada stratejik amaç ve hedefler doğrultusunda kaynak tahsisi yapılarak etkililik; bu amaç ve hedeflere en az maliyetle ulaşılmaları sağlanarak

etkinlik ve verimlilik sağlanması hedeflenmektedir (OECD, 2004a: 18-19; OECD, 2007: 20-21). Fakat bunların başarılması için öncelikle; idarelerde performans esaslı bütçeleme ile ilgili farkındalık oluşturulması, personelin ve yöneticilerin PEB sistemine inanması, performans gösterge/ölçüt ve hedeflerinin ölçülebilir, sağlıklı olarak idarelerin amaçlarını ve hedeflerini yansıtır şekilde seçilmesi, yöneticilere hesap verilebilirlik çerçevesinde amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesini sağlamak üzere kaynak tahsisinde esneklik tanınması sağlanmalıdır.

Tam kamusal mal ve hizmet sınıfına giren kamusal hizmetlerden performanslarına bakılarak vazgeçilmesi mümkün değildir. Örneğin ulusal güvenlik, adalet, kolluk vb. gibi tüketiminde rekabetin olmadığı, ortak tüketime konu olan ve dışlamanın mümkün olmadığı tam kamusal hizmetler açısından çoğu zaman performans bilgileri doğrultusunda kaynak tahsisi yapılması mümkün olmamaktadır. Yapılan çalışmalar sonucu PEB sisteminin etkinliğinin sağlık ve eğitim gibi yarı kamusal mallarda daha yüksek olduğu ve genellikle bu alanlardaki hizmetler kapsamında kullanıldığı görülmektedir (Curristine, 2005a: 100-101). Tam kamusal alanlarda PEB sisteminin dışında farklı bir sistem uygulanabilir ya da en azından kaynak tahsisinde; doğrudan bağlantı yöntemi yerine sunuma yönelik bütçeleme yöntemi veya dolaylı bağlantı yöntemi tercih edilebilir.

Uygulamalarda performans ölçümlerinin performansa göre kaynak tahsisinden ziyade yönetimi geliştirmek amacıyla kullanıldığı ve sistemin uygulanabilirliğinin zor olduğu görülmektedir (Aksaraylı, vd., 2007: 324-325; Bal, 2016: 109-111; Bilge ve Demirtaş, 2012: 67-68). Çoğu durumda kaynak tahsisi geleneksel olarak gerçekleştirilmektedir. Sistemde kaynak tahsisi yapan kurum veya kuruluşların; diğer kamu kurumlarını bir yandan PEB sistemi çerçevesinde yoğunlukla dökümantasyon içeren bürokratik işlemlerle uğraştırırken diğer taraftan kaynak tahsisini geleneksel yöntemlerle sürdürmesi sistemin uygulanabilirliğini ve kredibilitelerini azaltmaktadır.

Sisteme geçiş aşamasında, sistemde performans değerlendirmesine tabi tutulacak olan seçilmiş ve atanmış yöneticiler PEB sistemine karşı direnc gösterebilmektedir. Bunun nedeni, sistemin performans sonuçlarını raporlayarak kamuoyuna sunması ile şeffaflık sağlanırken performansı düşük olan faaliyetlerin açıkça herkes tarafından görülebilecek olmasıdır. Etkinliği, etkililiği ve verimliliği esas alan PEB sistemi atanmış yöneticilerde ödeneklerinin azaltılmasına, icraatlarının manipüle edilmesine ya da kamuoyunda başarısızlık algısının oluşacağına yönelik kaygılara yol açabilmektedir. Seçilmiş yöneticiler ise verilerin kamu tarafından yanlış yorumlanabileceği ve anketlerde aleyhlerinde kullanılabileceği

korkusu taşıyabilmektedir. Ayrıca yöneticilerin kendilerini hedef baskısı altına sokmak istemeyecek olması da PEB sisteminin uygulanabilirliğini etkilemektedir. Yöneticilerin yaşayabileceği söz konusu kaygıların giderilmesi için kendilerine güvence verilmesi, kamuoyunun bilgilendirilmesi, performans hedeflerinin belirli, ölçülebilir, başarılabılır, ilgili ve süreli (SMART; Specific, Measurable, Achievable, Relevant, Time-Bound) olarak belirlenmesi gerekmektedir. Yine performansı gözetirken dış etkileri de gözetmeli, kurum içinden kaynaklanmayan performans düşüklüğü de göz önüne alınmalıdır.

Veri toplama hususunda ortaya çıkan güçlükler aşılmalıdır. Yöneticiler PEB sistemine destek vermiyorsa performans bilgilerinin toplanması süreci evrak işlerinin ve prosedürlerin artması olarak algılanabilmektedir. Sistemde performans bilgisinin izlenmesi ve kayıt altına alınması için yüksek kalitede bir bilişim mekanizması geliştirilmesi gerekmektedir. Bu mekanizmanın başlangıç maliyetleri ise yüksek olmaktadır. Merkezi, ayrıntılı verileri içeren, birim başına maliyeti düşürebilecek ve pratik işleyen bir otomasyon sistemi ile bu olumsuzluk giderilebilir.

PEB sisteminin etkinliği ve uygulanabilirliği yöneticiler ve yasa koyucular arasındaki iletişimin gücüne ve liderlerin sistemi sahiplenmesine bağlıdır. Eğer bu koşullar sağlanamazsa performans sonuçları yöneticiler tarafından manipüle edilebilmektedir.

Çıktı/sonuç ölçümleri kalite boyutunu yakalama eğiliminde olmadığı için (stratejik hedefleri ve amaçları yansıtmadığından) performans bütçeleme ve yönetimindeki çıktı odağı kalite ve sonuçların bozulmasına neden olabilmektedir. Kalitenin ön planla tutulduğu alanlarda bu sorunun giderilmesine yönelik tedbirler alınmalı, ölçütler kaliteyi de yansıtacak şekilde belirlenmelidir.

Planlamalarda yer alan gereğinden fazla iyimser çok yıllık projelerin, daha az önceliğe sahip olması gereken projeler için bir mazeret olarak kullanılmasının önüne geçilmelidir. PEB sisteminin işleyişinin etkinliği için performans kültürünün yerleşik olması ve sadece yöneticilerin değil tüm paydaşların performans sonuçlarına güvenmesi gerekmektedir. Bu çerçevede toplumda performans kültürünün oluşturulması için politikalar uygulanmalıdır.

PEB sisteminde hedeflerin geniş tabanlı bir uzlaşısı sonucu açık, gerçekçi olarak oluşturulması gerekmektedir. Eğer hedefler açık ve gerçekçi değilse o zaman performans bütçeleme sürecinin kalan kısmı da başarısız olmaktadır. Bu tip durumlarda iktidarın, yasa koyucunun ve diğer tüm paydaşların beklentileri

ve hedefleri birbirinden farklı ve çatışma içinde olacaktır. Taraflar karşılıklı olarak tatminsizliğe uğrayacaklardır.

Performans ölçümü karmaşık, maliyetli ve zor bir uygulama olmaktan çıkarılmalıdır. Maliyetler bilişim teknolojileri kullanılarak, örnek uygulama örnekleri çalışılarak kısılmalı, hangi performans ölçütünün/göstergesinin kullanılacağı ve kullanılan ölçütün/göstergenin etkin olup olmadığı hususlarında titiz bir şekilde analizler yapılmalıdır. Performans ölçümü oldukça titizlikle, misyon, vizyon ve amaçlara ulaşılabilecek şekilde hazırlanmalı ve temel ölçütlere/göstergelere veri teşkil etmelidir. Göstergeler belirlenirken hedef göstergelerinin amaç göstergelerine veri teşkil etmesi hususunda gerekli önem gösterilmelidir. Aksi takdirde ölçütler/göstergeler işe yaramamakta; bu iş için harcanılan kaynaklar israf olmaktadır.

PEB sistemi kaynakların tahsisinde iktisaden rasyonel davranılması ve maksimum sosyal fayda sağlanması gerektiğini savunurken seçilmiş yöneticiler için bütçeleme akılcı olmaktan ziyade politik olabilmektedir. Bu riskin azaltılması için gerekli önlemler alınmalıdır.

Pratikte PEB sisteminin hesap verilebilirlik çerçevesinde amaç ve hedeflere ulaşma doğrultusunda kaynak tahsisinde yöneticilere verdiği esnekliğin, uygulamada kötüye kullanılmamasının gözetilmesi gerekmektedir.

Performans yönetim sistemi ve mali yönetim sisteminin uyumlu ilişkisi neticesinde performans verilerinin bütçeleme sürecinde kullanılmasıyla etkin bir kaynak tahsisini ifade eden PEB sisteminde söz konusu iki sistemin birbirlerine bağlı durumlarına rağmen mali yönetim ve performans yönetiminin entegre edilmesinin uygulamada teoriye nazaran oldukça zor olduğu görülmektedir. Bu iki sistemle yeni tanışan ülke ve kurumlar için her iki sistemi de kendi başına uygulamak yeterince zorken birbirleriyle entegre edilmeleri ancak performans kültürünün yerleşmesi, gerekli bilişim teknolojisi sistemlerinin işlerliği ve uygulayıcıların bu iki sisteme inancının tam olmasıyla sağlanabilir.

Yine PEB altyapısı temelinde doğrudan bağlantı yöntemi yerine, PEB'i kavrayamayan kurumlarda geçiş aşaması olarak ya da etkili olamayacağı görülen tam kamusal alanlarda, sunuma yönelik bütçeleme yöntemi veya dolaylı bağlantı yöntemi tercih edilebilir. Ayrıca stratejik planlamaya dayalı PEB sistemi, performans sözleşmesine dayalı veya bütçe formatına dönüştürülmüş PEB sistemlerinden hangisi etkin olursa o sistemin uygulanması sistemin uygulanabilirliği ve sürdürülebilirliği açısından önem arz etmektedir.

PEB sisteminin uygulanmasıyla kurumlarda zaman içerisinde performans verileri ve stratejik planlama önem kazanırken hedef belirleme kültürü oluşmakta, mali disiplinin yanında şeffaflığın ve hesap verilebilirliğin değerinin arttığı görülmektedir. Bu ise gelecekte performans yönetiminin ve mali yönetimin birbirine entegre olma sürecini kolaylaştıracaktır.

Gerçek anlamda sonuç/çıktı odaklı olarak çalıştırılacak sistem; uygulama esnasında dahi izleme ve değerlendirme aracılığıyla performans verilerini raporlayarak, şeffaflığı ve hesap verilebilirliği sağlayacak; kaynakların, stratejik amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesi doğrultusunda kullanımını gerçekleştirebilecektir.

Son olarak bu zamana kadar farklı kamu kurum ve kuruluşlarında PEB sisteminin uygulanabilirliğine dönük yapılan çalışmaların sonuçlarına bakıldığında (Aksaraylı, vd., 2007: 324-325; Bal, 2016: 109-111; Bilge, ve Demirtaş, 2012: 67-68) yukarıda ifade edilen önerilerin yerinde olduğu ve mevcut sorunların kurumlara ve zamana bağlı değil yapısal oldukları ve aslında performansa göre tahsis kültürünün henüz oluşmadığı görülmektedir.

SONUÇ

Kaynakların hesap verilebilirlik, mali disiplin ve şeffaflık ilkeleri temelinde vatandaş (müşteri) odaklı anlayış çerçevesinde etkili, etkin ve verimli kullanımının amaçlandığı PEB sisteminin teorisi basit fakat uygulaması zor olan bir bütçeleme sistemi olduğu görülmektedir.

Bu durumun başlıca nedeni ise; sistemin kurulabilmesi, etkin ve etkili şekilde işlerliğe sahip olabilmesi için performans bilgi sisteminin, orta vadeli harcama sisteminin, tahakkuk esaslı muhasebe sisteminin ve analitik bütçe sınıflandırmasının, diğer bir ifadeyle altyapı unsurlarının tümünün birden birbiriyle uyum içerisinde varlığının gerekmesidir. Birçok kamu kurumu ise bu altyapı unsurlarını kurma ve sürdürme kapasitesine hem mali hem de beşeri açıdan sahip değildir. Sistemin işlerliği için öncelikle bu sorunun çözülmesi hayati önem taşımaktadır.

Altyapı unsurları tamamıyla işler şekilde oluşturulduktan sonra; şartların ve hizmetlerin izin verdiği ölçüde performansa göre kaynak tahsisinin yapılması ve bu yapılırken doğrudan bağlantı yönteminin esas alınması gerekmektedir. Aksi takdirde PEB sisteminin kurulmasının kaynakların verimli ve etkin kullanılması çerçevesinde bir önemi kalmayacaktır.

Bu hususlar dışında bir önceki bölümde ifade edilen önerilerin hayata geçirilmesi, gerçekte olması gereken PEB sisteminin, işleyişini ortaya çıkaracaktır. Ancak bu aşamadan sonra farklı alt yöntemlerin ve modellerin PEB çerçevesinde tartışılması anlamlı olacaktır.

Diğer taraftan PEB sisteminin yüzde yüz işlerliğinin sağlanması bir anda değil uzun vadede sağlanacak bir süreci ifade ederken kısa ve orta vadede sistemin altyapısının oluşturulması ve PEB sisteminin benimsediği temel ilkelerin tüm paydaşlarca içselleştirilmesi beklenmelidir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2007), Kamu Maliyesi, 12. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Aksaraylı, M., Egeli, H., Tüğen, K. ve Özen, A. (2007), "Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Etkinliğinin Belirleyicileri: Türkiye'deki Kamu Kurumlarının Analizi", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 12(3), s. 313-326.
- Altay, A. ve Kaplan, E. (2006), "Türkiye'de Performansa Dayalı Yönetim Uygulamasına Geçiş ve IMF'nin Rolü", Maliye Dergisi, 151, s. 1-15.
- Arslan, M., Aktan, C. Coşkun (Editör) (2006), "Orta Vadeli Harcama Sistemi (Çok Yıllı Bütçeleme) ve Türkiye'de Uygulanabilirliği," Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 73-97.
- Bal, T. (2015), "Performans Esaslı Bütçeleme (PEB) Sistemi Çerçevesinde Alternatif Modellerin Türkiye'de Uygulanabilirliği", Sayıştay Dergisi, 96, s. 25-54.
- Bal, T. (2016), "Sosyal Güvenlik Kurumunda PEB Sisteminin Farkındalık ve Uygulamanın Etkililiği Analizi", Maliye Dergisi, 170, s. 90-115.
- Bilge, S. ve Demirtaş S. (2012), "Performans Esaslı Bütçeleme Uygulamasının Türk Kamu Kurumlarında Algılanması ve Sorun Alanlarının Tespiti: Eskişehir İli Örneği", Maliye Dergisi, 162, Ocak-Haziran, s. 51-72.
- Bingöl, D. (2006), İnsan Kaynakları Yönetimi, 6. Basım, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Currstine, T. (2005a), "Performance Information in the Budget Process: Results of the OECD 2005 Questionnaire", OECD Journal on Budgeting, 5(2), s. 87-131.
- Currstine, T. (2005b), "Government Performance: Lessons and Challenges," OECD Journal on Budgeting, 5(1), s. 127-151.
- Çatak, S. ve Çilingir, C. (2010), "Performance Budgeting in Turkey", OECD Journal on Budgeting, 2010 (3), 7, s. 263-294.
- Dayar, H. ve Esenkar, Y. (2008), "Analitik Bütçe Sınıflandırma Sistemi ile Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebesinin Uygulanması ve Etkinliği: Maliye Bakanlığı Örneği", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 13 (2).

- Diamond, J. (2003), "From Program to Performance Budgeting: The Challenge for Emerging Market Economies", IMF Working Paper, WP/03/169, Haziran, <http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2003/wp03169.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.01.2013).
- İpek, E. A. Ş., Sakal, M., Çiçek, H. G. (2014), "Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Diğer Bütçe Sistemlerinden Farklılıkları Üzerine Bir Değerlendirme", *Sosyoekonomi*, 22(22), s. 82-104.
- Kelly J., M. ve Rivenbark W.C. (2010), *Performance Budgeting for State and Local Government: Introducing Statistico-Organizational Theory*, 2. Baskı, M. E. Sharpe Yayıncılık, New York, ABD.
- Kerimoğlu, B. ve Aktan, C. C. (Editör) (2006), "Tahakkuk Esaslı Muhasebe Sisteminin Mali Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğuna Katkıları," *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, s. 97-114.
- Maliye Bakanlığı (2009), *Performans Programı Hazırlama Rehberi*, Ankara.
- Moğol T. (Editör), Dülger C., Çakır, T., Yereli A. B., Çetinkaya, Ö. (2012), *Devlet Bütçesi*, 1. Baskı, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Mutluer, M. K., Öner E., Kesik A. (2007), *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, 4. Baskı, Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- ODI (2003), "Results-Oriented Public Expenditure Management: Will It Reduce Poverty Faster?", ODI Briefing Paper, April.
- ODI (2003), "Results-Oriented Public Expenditure Management: Will It Reduce Poverty Faster?", ODI Briefing Paper, Nisan.
- OECD (1999), "Performance Contracting; Lessons from Performance Contracting Case Studies A Framework for Public Sector Performance Contracting", PUMA/PAC(99)2, Paris, Fransa, http://www.minsa.gob.pe/ogpp/app/doc_complementarios/Lessons%20from%20Performance%20Contracting%20Case%20Studies%20OECD.pdf, (Erişim Tarihi: 10.01.2012).
- OECD (2004a), *The Legal Framework for Budget Systems: An International Comparison*, OECD Journal on Budgeting, Özel Sayı, 4 (3), Fransa, s. 1-479.

- OECD (2004b), *Public Sector Modernisation: Governing for Performance*, OECD Policy Brief, OECD Observer, Ekim.
- OECD (2007), *Performance Budgeting in OECD Countries*, ABD.
- OECD (2008), *Performance Budgeting: A Users' Guide*, OECD Policy Brief, OECD Observer, Mart.
- Özer, M. A. (2005), "Günümüzün Yükselen Değeri: Yeni Kamu Yönetimi", *Sayıştay Dergisi*, 59, s. 3-46.
- Schick, A. (2003), "The Performing State: Reflection on An Idea Whose Time Has Come But Whose Implementation Has Not," *OECD Journal on Budgeting*, Cilt 3, Sayı 2, s. 71-103.
- Swain, J.W. ve Reed, B. J. (2010), *Budgeting for Public Managers*, M. E. Sharpe, New York-ABD.
- TBMM (2003), *Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, 25326 sayılı ve 24/12/2003 tarihli T.C. Resmi Gazete, Ankara.
- TBMM (2010), 6085 sayılı *Sayıştay Kanunu*, 27790 sayılı ve 19/12/2010 tarihli T.C. Resmi Gazete, Ankara.
- Tüğen, K. (2010), *Devlet Bütçesi*, 9. Baskı, Bassaray Matbaası, İzmir.
- Uluatam, Ö. (2003), *Kamu Maliyesi*, 8. Baskı, Ekim, Kalkan Matbaacılık, Ankara.